

INFORME N.º 148-2020-SUNAT/7T0000**MATERIA:**

Se consulta si para determinar la renta de fuente extranjera de una persona jurídica domiciliada corresponde aplicar los supuestos de dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades regulados por los artículos 24-A, 24-B y 25 de la Ley del Impuesto a la Renta.

BASE LEGAL:

Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004 y normas modificatorias (en adelante, "la LIR").

ANÁLISIS:

1. El inciso a) del artículo 1 de la LIR establece que el Impuesto a la Renta grava las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.

Respecto de los dividendos, esta Administración Tributaria⁽¹⁾ ha señalado que estos y cualquier otra forma de distribución de utilidades constituyen renta en virtud de lo previsto en el citado inciso a), por cuanto son rentas que provienen del capital, de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.

Sin embargo, los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades no se encontraban gravados con el impuesto a la renta, por inafectación expresa del artículo 25 de la LIR antes de su modificación por la Ley N.º 27804⁽²⁾; siendo esta ley la que:

- a) Incorpora en el artículo 24 como renta gravada de la segunda categoría los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades.
- b) Incorpora el artículo 24-A para establecer lo que se entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades.
- c) Incorpora el artículo 24-B para disponer, entre otros, que las personas jurídicas no están gravadas con el impuesto por los dividendos u otra forma de distribución de utilidades que perciban.
- d) Sustituye el artículo 25 para señalar qué conceptos no califican como dividendos ni otra forma de distribución de utilidades.

¹ En el Informe N.º 068-2013-SUNAT/4B0000 (disponible en el Portal Institucional de la SUNAT: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2013/informe-oficios/i068-2013.pdf>).

² Ley que modifica la Ley del Impuesto a la Renta según Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo N.º 054-99-EF y modificatorias, publicado el 02.08.2002.



Adicionalmente, la referida Ley N.º 27804 modificó el artículo 22 de la LIR a fin de establecer que la categorización de las rentas (primera, segunda, tercera, cuarta y quinta) solo es aplicable respecto de las rentas afectas de fuente peruana; por lo que las rentas de fuente extranjera no son susceptibles de categorización⁽³⁾.

Al respecto, cabe indicar que en la Exposición de Motivos de la Ley N.º 27804 se señala que *“(…) el tratamiento a intereses, dividendos, regalías, entre otros, provenientes del extranjero y percibidas por un sujeto domiciliado, no corresponden a ninguna categoría y simplemente forman parte de las rentas de fuente extranjera, que se gravarán de acuerdo a ley. De esta forma, se elimina la posibilidad de que en algunos supuestos entre duda sobre el tratamiento aplicable”*.

De lo anterior fluye que, históricamente, cuando los dividendos y otras formas de distribución de utilidades pasan a ser consideradas como renta gravada de la segunda categoría es que se incorporan los artículos 24-A y 24-B, y se sustituye el artículo 25 de la LIR como parte del desarrollo normativo de dicha renta gravada.

Además, la misma ley que modifica la LIR para gravar tales conceptos es la que define que solo las rentas de fuente peruana son categorizadas y -según su exposición de motivos- precisa que los dividendos provenientes del extranjero simplemente forman parte de las rentas de fuente extranjera.

Por ello, se puede afirmar que los artículos 24-A, 24-B y 25 de la LIR son de aplicación únicamente respecto de los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades cuando estos califiquen como renta de la segunda categoría.

2. Lo afirmado en el numeral anterior se corrobora con el detalle de lo previsto en los artículos materia de análisis.

En cuanto al artículo 24-A de la LIR, este incluye detalles o supuestos que no resultarían de aplicación para el caso de rentas de fuente extranjera. Así, por mencionar los supuestos más destacables, tenemos:

- a) En el inciso a) se alude a las utilidades que las personas jurídicas a que se refiere el artículo 14 de la citada ley distribuyan entre sus socios; siendo que ese artículo incorpora principalmente a entidades constituidas o conformadas en el país. Ahora bien, de considerarse que el citado artículo 24-A alcanza a las rentas de fuente extranjera, sería aplicable el inciso f) del artículo 14 de la LIR, el cual dispone que se consideran personas jurídicas a las entidades constituidas en el exterior que perciban rentas de fuente

³ Informe N.º 033-2019-SUNAT/7TB0000 (disponible en el Portal Institucional de la SUNAT: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2019/informe-oficios/i033-2019-7T0000.pdf>).



peruana⁽⁴⁾. La consecuencia de dicha interpretación conllevaría a que la calificación de una renta como dividendo esté supeditada a que quien lo pague genere renta de fuente peruana, lo cual es jurídicamente insostenible.

- b) En el inciso g) se menciona de manera expresa que ese supuesto aplica a toda suma o entrega en especie que resulte renta gravable de la tercera categoría.
- c) En el inciso h) alude a la remuneración del titular de la Empresa individual de responsabilidad limitada; forma jurídica propia de la normativa peruana.

Respecto del artículo 24-B de la LIR, este indica, entre otros, que las personas jurídicas que perciban dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades de otras personas jurídicas, no las computarán para la determinación de su renta imponible.

La inafectación establecida tiene por objetivo evitar la doble imposición económica, pues si se gravase el pago de dividendos entre personas jurídicas domiciliadas, se generaría una doble o múltiple imposición sobre la misma renta. Sin embargo, en el caso de dividendos pagados por entidades constituidas en el exterior, ya existía un mecanismo para evitar la doble imposición previsto en el inciso e) del artículo 88 de la LIR, al permitirse deducir como crédito contra el impuesto en el país el impuesto efectivamente pagado en el exterior⁽⁵⁾.

Asimismo, el citado artículo 24-B también dispone que los dividendos y otras formas de distribución de utilidades están sujetos a las retenciones previstas en los artículos 73-A y 76 de la LIR; artículos que solo son de aplicación cuando el pagador de la renta (esto es, la entidad que paga los dividendos) sea un sujeto domiciliado en el país.

Con relación al artículo 25 de la LIR, este señala que no se consideran dividendos ni otras formas de distribución de utilidades la capitalización de utilidades, reservas, primas, ajuste por reexpresión, excedente de revaluación o de cualquier otra cuenta de patrimonio.

Sobre el particular, si bien dicha disposición podría ser aplicada tanto respecto de los dividendos que califiquen como renta de fuente peruana como de los que califiquen como rentas de fuente extranjera, en virtud de lo afirmado en el numeral 1 del presente informe, tal artículo solo es de aplicación a los primeros.

⁴ Cabe indicar que, además, de acuerdo con el inciso h) del citado artículo 14 también se considera persona jurídica a la sucursal o cualquier otro establecimiento permanente de entidades constituidas en el exterior, pero las utilidades de estas tienen una regulación especial prevista en el segundo párrafo del inciso e) del artículo 56 de la LIR.

⁵ Y, a partir del ejercicio gravable 2019, existe la posibilidad, solo para las personas jurídicas domiciliadas en el país, de utilizar como crédito el impuesto pagado por la filial en el extranjero que distribuye dividendos a aquellas, cumpliendo las condiciones previstas en el inciso f) del artículo 88 de la LIR.

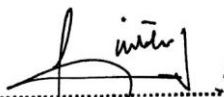
Nótese que lo antes señalado implica que el citado artículo 25 no es fuente normativa respecto de las rentas de fuente extranjera, mas no que los supuestos previstos en el artículo 25 pasen a ser considerados como renta gravada. Al respecto, téngase en cuenta que en el Informe N.º 120-2019-SUNAT/7T0000, esta Administración Tributaria⁽⁶⁾ concluyó que no constituye renta gravable de fuente extranjera para una persona jurídica domiciliada, la entrega de nuevas acciones que reciba como consecuencia de la capitalización de utilidades obtenidas por una empresa constituida en el extranjero de la cual es accionista, pero no sobre la base del artículo 25 de la LIR, sino de otras fuentes normativas.

En consecuencia, los artículos 24-A, 24-B y 25 de la LIR no son de aplicación para determinar la renta neta de fuente extranjera de una persona jurídica domiciliada en el país por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades.

CONCLUSIÓN:

Para determinar la renta de fuente extranjera de una persona jurídica domiciliada en el país por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades no resulta de aplicación los artículos 24-A, 24-B y 25 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Lima, 29 de diciembre de 2020.



ENRIQUE PINTADO ESPINOZA
Intendente Nacional
Intendencia Nacional Jurídico Tributario
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE TRIBUTOS INTERNOS

amf
CT0405-2019
IMPUESTO A LA RENTA: Renta de Fuente Extranjera.

⁶ Disponible en el Portal Institucional de la SUNAT:
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2019/informe-oficios/i120-2019-7T0000.pdf>.